

Faculdade UnYLeYa
Philippe da Silva Pires Rezende

**AUDITORIA INTERNA PÚBLICA E PRIVADA: UM EXAME
COMPARATIVO**

Brasília
2018

Philippe da Silva Pires Rezende

**AUDITORIA INTERNA PÚBLICA E PRIVADA: UM EXAME
COMPARATIVO**

Monografia apresentada à Faculdade UnYLeYa como exigência parcial à
obtenção do título de Especialista em Auditoria em Organizações do
Setor Público.

Róbison Gonçalves de Castro

**Brasília
2018**

Philippe da Silva Pires Rezende

AUDITORIA INTERNA PÚBLICA E PRIVADA: UM EXAME COMPARATIVO

Monografia apresentada à Faculdade UnYLeYa como exigência parcial à
obtenção do título de Especialista em Auditoria em Organizações do
Setor Público.
Róbison Gonçalves de Castro

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ____/____/____, com menção
____ (_____)

Banca Examinadora

**Brasília
2018**

RESUMO

O presente trabalho trouxe como tema a comparação entre diversos aspectos que compõe as auditorias internas públicas e privadas. Objetivando verificar diferenças que tornam as auditorias internas públicas e privadas partes distintas no estudo teórico e prático da profissão, utilizou-se a pesquisa bibliográfica descritiva como suporte para o processo comparativo. Como resultados foram levantados fatores que demonstraram diferenças relevantes na atuação dos dois tipos de auditoria, recomendando-se novos estudos na área tendo em vista a pouca exploração do assunto.

Palavras-chave: Auditoria Interna, Setor Público, Administração.

ABSTRACT

The present paper has as theme the comparison between several aspects that compose the public and private internal audits. In order to verify differences that make public and private internal audits different parts in the theoretical and practical study of the profession, descriptive bibliographic research was used as support for the comparative process. As results were indicated factors that demonstrated significant differences in the application of the two types of audit, recommending new studies in the area in view of the little exploration of the subject.

Keywords: Internal Audit, Public Sector, Administration.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	5
2	REFERENCIAL TEÓRICO	6
2.1	Breve Histórico da Auditoria	6
2.2	Conceito de Auditoria Lato Sensu	7
2.3	Conceito de Auditoria Externa	8
2.4	Controle Interno	9
2.5	Conceito de Auditoria Interna.....	10
3	DESENVOLVIMENTO DO TEMA	11
3.1	Atuação Profissional	11
3.2	Ação e Finalidade	14
3.3	Independência	16
3.4	Responsabilidade	19
3.5	Patrimônio	21
3.6	Resultados e Recomendações	24
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	27
5	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	28

1 INTRODUÇÃO

A Auditoria Interna é ramo que se vem se desenvolvendo e ganhando bastante espaço dentro do cotidiano de empresas públicas e privadas.

Seu viés controlador, focado na prevenção e na melhoria dos processos operacionais, de gestão e contábeis das empresas, criou uma necessidade cada vez maior de aprimoramento das técnicas e dos profissionais que trabalham na área.

Apesar de diversas semelhanças é necessário destacar que existem profundas diferenças quando se expõe a Auditoria Interna aos campos Privado e Público. Entre estas se destacam, por exemplo, a natureza do patrimônio, a responsabilidade dos prestadores do serviço e a independência dos organismos de Auditoria Interna dentro de seus respectivos tipos de instituição.

Desta forma, o presente estudo visa realizar um comparativo entre os principais componentes de trabalho que fundamentam a Auditoria Interna no Setor Público e Privado.

Como problema de pesquisa pretende-se responder a seguinte questão: Quais as diferenças mais relevantes nos elementos que definem as auditorias internas públicas quando comparada as privadas?

Justifica-se o presente estudo com base na evolução constante da Auditoria Pública como um ramo autônomo de estudo com suas próprias nuances e características, bem como a necessidade de uma abordagem mais específica sobre a Auditoria Interna no Setor Público quando comparada ao Setor Privado.

O principal objetivo do estudo é buscar evidenciar a diferença nos papéis das Auditorias Internas do Setor Público comparada com as presentes nas instituições privadas tendo em vista as divergentes variáveis que compõe as implicações das atuações destes setores dentro de espectros como atuação profissional, ação, finalidade, independência, responsabilidade e patrimônio.

Como objetivos específicos busca-se verificar distingue que levam a óticas desiguais no tratamento dos patrimônios público e privado, analisar a atual legislação brasileira vigente sobre o sistema de Auditoria Interna e Externa, abrir espaço para uma discussão sobre uma nova forma de organização nas Auditorias Internas do Setor Público, principalmente quanto a sua

subordinação e o nível de independência necessário para se agir com eficácia nas ações que acabem envolvendo o patrimônio público.

Utilizando-se por base a pesquisa bibliográfica descritiva o presente trabalho buscou embasamento teórico na apreciação de livros, artigos digitais, artigos de periódicos e outros tipos de escritos que corroboraram para o processo de comparação entre as Auditorias Internas presentes no setor privado e no setor público.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Breve Histórico da Auditoria

A auditoria, segundo estudos mais recentes, teve como seu berço a Suméria há 2.600 anos a.C., tendo se estabilizado em sua forma moderna na Inglaterra, que acabou exportando esta ferramenta para outros países (JUND, 2007).

É importante destacar, que Auditoria está ligada a história da Contabilidade, pois o seu desenvolvimento se deu através da necessidade de se confirmar registros contábeis que se tornaram mais complexos com o estabelecimento de grandes empresas e da taxaço de impostos por parte do Estado (GOMES et al, 2009).

No Brasil, do mesmo modo da Europa, com a expansão do mercado de capitais houve uma demanda natural da auditoria por parte dos investidores locais como forma de se assegurar a confiabilidade dos números divulgados pelas companhias. Apesar disto remeter ao início do século XX, apenas em 1968 houve o reconhecimento da profissão pelo sistema financeiro nacional por meio de ato do Banco Central (CORDEIRO, 2012).

Estes dados mostram o desenvolvimento da Auditoria Externa Independente que atua validando informações do Setor Privado. A princípio a Auditoria Governamental, não seria mais do que uma nomenclatura atribuída ao tipo de prestador do serviço. Entretanto, com a necessidade do estabelecimento de um maior controle da atividade pública, houve uma evolução deste conceito, que modernamente se aplica para asseguuração das informações prestadas dentro do serviço público.

Ressalta-se, conforme Oliveira (2010), que em seu momento inicial de surgimento, a grande preocupação da Auditoria Governamental era com a detecção de fraudes o que com o

passar do tempo evoluiu para uma linha mais estratégica e como ferramenta para otimização de resultados.

Sá (2002 apud SANTANA, 2009) considera que a Auditoria Governamental seria uma forma especializada de Auditoria, pois apresenta diferenças significativas em sua sistemática e forma de aplicação.

Paralelamente a organização das Auditorias Externas surgia um movimento dentro das empresas que buscavam um controle que pudesse preveni-las de falhas e que pudesse supervisionar seus procedimentos internos de forma mais profunda e mais econômica. Neste contexto houve o surgimento da Auditoria Interna, inicialmente muito focada nos aspectos contábeis da empresa e posteriormente tendo seu escopo ampliado a áreas operacionais e de gestão.

No Brasil, a evolução da Auditoria Governamental tanto externa quanto interna tem um marco importante com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Vejamos o que dispõe o Art. 70:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (grifo nosso)

No caso específico deste estudo nos ateremos ao sistema de controle interno que é onde se localiza a Auditoria Interna.

2.2 Conceito de Auditoria Lato Sensu

Existem diversas conceituações sobre Auditoria, motivo pelo qual serão selecionados algumas para se ter uma boa visão sobre os pilares que fundamentam esta atividade.

Para Cordeiro (2012), a Auditoria seria técnica contábil que se aplica ao teste de documentos, registros e inspeções por meio de procedimentos específicos e próprios visando o controle do patrimônio de determinada entidade.

Souza (2011) aponta a Auditoria como um processo de confrontação entre a situação encontrada com a situação que seria ideal.

Segundo Carvalho Neto et al (2011), Auditoria é o exame independente e conciso de uma determinada situação em oposição com um padrão preestabelecido, com objetivo de se prestar uma opinião para os usuários interessados.

Jund (2007) expõe que, tradicionalmente, a Auditoria tem por objetivo possibilitar a verificação da confiabilidade e fidedignidade de demonstrações e registros contábeis.

Müller e Penido (2005) tratam a Auditoria como um processo sistemático que visa obter evidências sobre ações econômicas e eventos, para se buscar comparar estas com critérios estabelecidos visando a comunicação dos resultados para usuários interessados.

Interessante notar que existem muitas semelhanças entre os conceitos apresentados, importa-se, no entanto, destacar que a Auditoria hoje se expandiu de forma a não existir mais um limite que a aprisiona dentro do mundo da contabilidade. Além disso, as definições ora apresentadas também privilegiam sobremaneira a visão privada e externa de Auditoria ao mencionarem independência e a confiabilidade de dados financeiros e contábeis.

Destarte as observações realizadas, pode-se conceituar Auditoria, basicamente, como um processo comparativo entre situações encontradas com padrões aceitos para cada uma delas, dentro de um universo infinito de assuntos que podem ser seu objeto, sendo o resultado desta avaliação posteriormente apresentado para usuários internos e externos da entidade avaliada.

2.3 Conceito de Auditoria Externa

Como notado no histórico apresentado, a auditoria externa foi pioneira em promover a interface de controle externo entre empresa e usuários externos. Sua ênfase é extremamente voltada para aspectos financeiros e contábeis muito por conta do interesse dos usuários externos em organizações privadas. Galo e Barbosa (2010) assim explicam:

A Auditoria Externa surgiu com a necessidade que os investidores tinham de ter informações sobre a veracidade das demonstrações contábeis que a empresa dispõe. Com isso, os investidores passaram a exigir que as demonstrações da empresa fossem examinadas por um profissional independente que não tivessem nenhum vínculo empregatício ou parentesco com a empresa, garantindo qualquer tipo de interferência não pessoal no seu parecer.

Costa (2004) assim define:

...é o ramo da auditoria especializada em verificar permanentemente, ou de maneira eventual, as operações ocorridas na empresa, durante um determinado período de tempo.

Este entendimento é corroborado pela definição de que Auditoria seria uma técnica contábil e que, portanto, teria uma relação próxima com esta.

No campo governamental, a auditoria externa tem um papel mais multidisciplinar não se limitando apenas a inspeções financeiras, mas também tomando o caminho da auditoria operacional. Segundo a ISSAI 3000 (2016), auditoria operacional seria:

A auditoria operacional realizada pelas EFS é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento.

Em resumo, o conceito de auditoria externa tem contornos muito amplos, mas em diferenciação a auditoria interna, o grande ponto encontra-se na independência total e desvinculação trabalhista entre auditor e auditado.

2.4 Controle Interno

Antes de se trabalhar com o conceito de auditoria interna, é importante que se destaque a definição de controle interno. Normalmente ligado à auditoria interna e por vezes confundido com ela, Davila e Oliveira assim o definem:

Controle interno é um processo, executado pelo conselho de administração, gerência e outras pessoas de uma organização, desenhado para fornecer segurança razoável sobre o alcance de objetivos nas seguintes categorias:

- eficácia e eficiência operacional;
- mensuração de desempenho e divulgação financeira;
- proteção de ativos;
- cumprimento de leis e regulamentações

A definição acima demonstra o controle interno como algo mais amplo, disso podemos extrair que a auditoria interna é uma função complementar. Isso fica mais claro ao analisarmos o modelo de gerenciamento de riscos de Três Linhas de Defesa proposto pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IAA), onde se verifica que a auditoria interna se encontra

integrando a terceira linha de defesa, ou seja tem uma função avaliativa dos controles internos, não sendo necessariamente algo hierarquizado por importância, mas por posição de atuação.

Modelo de Três Linhas de Defesa



Adaptação da *Guidance on the 8th EU Company Law Directive* da ECIIA/FERMA, artigo 41

2.5 Conceito de Auditoria Interna

Sendo mais específico, examinaremos em seguida alguns conceitos aplicáveis à Auditoria Interna.

Galo e Barbosa (2010) expõem que a Auditoria Interna, além dos atributos gerais de Auditoria, traz como características próprias à periodicidade, um maior grau de profundidade e objetivos diversos do que unicamente a contabilidade.

A NBC TI 01 emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade assim define:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Atualmente, a conceituação mais utilizada é a realizada pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA):

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (assurance) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Alves e Reis (2005) realizam a definição pela ótica pública ao expor os mesmos princípios discriminados pela NBC TI 01, com a diferença da aplicação aos bens públicos.

Em geral, percebe-se que a definição de auditoria interna é bastante semelhante tanto para o setor privado quanto para o público embora esta faceta seja generalista e não considere aspectos micro que compõem as Auditorias públicas e privadas.

3 DESENVOLVIMENTO DO TEMA

3.1 Atuação Profissional

Do ponto de vista comparativo entre Auditoria Interna e Externa, o profissional de Auditoria basicamente pode ser diferenciado pelo vínculo empregatício com a entidade em que atua. Os auditores externos não possuem vínculo com as empresas para o qual prestarão serviço. No caso das auditorias internas, o profissional possui um vínculo com a entidade o que distingue sobremaneira alguma das atividades desenvolvidas por este. Além disso, auditores externos possuem um interesse normalmente ligado as demonstrações financeiras das empresas enquanto auditores internos possuem uma gama mais diversa de áreas com as quais trabalhar.

Os auditores internos privados em geral possuem um vínculo empregatício contratual com as empresas em que participam, sendo considerados funcionários destas. Eles, portanto, estão submetidos a regras que são desenvolvidas dentro da própria entidade.

No setor público, de maneira semelhante, o cargo de auditor interno é normalmente repassado a algum servidor que pode possuir ou não esta denominação, enquanto as regras, no entanto, são definidas por normativos que são emanados pelos poderes Executivo, Judiciário e Legislativo. Ressalte-se que neste trabalho, utilizaremos a expressão servidor público, para designar aqueles que possuem vínculo estatutário com o Estado.

Não obstante a similaridade apontada dentro do vínculo trabalhista dos profissionais de auditoria interna e privada cabe ressaltar que a representação de seus cargos possui formas distintas. Enquanto o vínculo privado, normalmente celebrado por meio da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), possui um viés extremamente voltado à geração de lucro e continuidade da

entidade, o servidor público é empossado como um executor da vontade pública que flui através do povo e de seus representantes democraticamente eleitos.

Analisando mais profundamente estes aspectos, lembre-se que a Administração Pública, em que pese à evolução pelo qual vem passando nos últimos anos, segue o princípio da legalidade. Este princípio é comumente definido na clássica lição de Hely Lopes Meirelles (2005):

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.

Esta conceituação, todavia, também tem passado por mudanças junto com o desenvolvimento geral das teorias que estudam a Administração Pública. Assim, vale ressaltar o exposto por Alves (2012, p.46):

Por certo, o chavão “Administração só faz o que está previsto em lei”, conhecido por várias gerações do Direito, sob este novo prisma, do Direito Administrativo Contemporâneo, seria colocado em dúvida, uma vez que, nem sempre a Administração poderá fazer o que a lei, isoladamente, determinar, diante da iminência de infração aos demais princípios, assim como, nem sempre, poderá deixar de fazer alguma coisa apenas por não existir previsão ou autorização legal.

Esta forma de trabalhar preconizada na administração gerencial, que visa, sobretudo, uma melhoria na eficiência na prestação dos serviços, vem de certa forma se assemelhar mais ao padrão encontrado na iniciativa privada.

A reforma gerencial empreendida no país é bem explicada nas palavras de Bresser-Pereira (1998):

Enquanto a administração pública burocrática acredita em uma racionalidade absoluta, que a burocracia está encarregada de garantir, a administração pública gerencial pensa na sociedade como um campo de conflito, cooperação e incerteza, na qual cidadãos defendem seus interesses e afirmam suas posições ideológicas, que afinal se expressam na administração pública.

Esta nova forma de se pensar os processos na administração pública vem de encontro aos anseios por melhores serviços públicos e pela eficiência que normalmente só se encontrava no

país na prestação oferecida pelas empresas privadas. A própria privatização de empresas públicas era visto com saída para ineficiência dos servidores públicos.

A maior discricionariedade empreendida aos gestores públicos e a consequente necessidade de medição dos resultados foram aproximando cada vez mais os caminhos da Administração Pública do praticado pelas empresas privadas.

De toda forma, apesar do processo de assemelhação, o princípio da legalidade permanece sendo um grande fator de distingue entre a atividade de Auditoria Interna Privada e Pública. A normatização presente na Administração Pública em todos os seus níveis ainda é algo que é fundamental e balizador para atividade do servidor público, além disso, o foco na prestação dos serviços públicos também diferencia esta relação. Deixando claro, que também existem regras específicas que determinam boas práticas para os auditores internos de empresas privadas, mas estas não se confundem com a forma de atuação de auditor interno que trabalhe no setor público.

O próprio conhecimento necessário para o trabalho pode ser discutido como mais um elemento que aponta divergência entre os setores público e privado. Para fins de exemplo, pode-se citar o caso da contabilidade que, apesar de ter bases semelhantes, é aplicada e executada de forma totalmente diferente no setor público e no setor privado. Assim, um auditor que necessite de trabalhar em uma área contábil no setor público não necessariamente conseguirá aplicar um conhecimento que possua anteriormente do setor privado.

Outro aspecto importante que pode ser mencionado dentro deste contexto de diferenciação é a forma de ocupação dos cargos de auditoria nos setores público e privados. Enquanto as empresas privadas normalmente buscam profissionais que tenham experiência anterior e normalmente formação em área contábil, no setor público, por outro lado, os auditores podem ser servidores que prestaram concurso específico para os cargos de auditoria ou, como acontece mais comumente nas áreas de auditoria interna, qualquer servidor da área administrativa que possa ser alocado.

Esta última forma de contratação citada, acaba sendo uma fragilidade dentro do setor público, pois ela ocasiona rotatividade e por conta de equiparação da atividade de auditoria interna a outras rotineiras, pode causar certo desprestígio da atividade junto a alta administração da entidade.

Em resumo, no campo profissional podem ser apontadas como diferenças entre as atividades de auditoria interna e pública a forma de preenchimento do vínculo funcional e as

responsabilidades decorrentes destes. A seguir tratar-se-á do campo de ação e as finalidades da auditoria interna.

3.2 Ação e Finalidade

Inicialmente, cabe destacar que auditorias externas e internas possuem focos diferentes dentro dos campos ação e finalidade. Enquanto as primeiras são voltadas para exames de demonstrações contábeis e normalmente possuem por finalidade a análise destas, a segunda se volta a controles internos, tendo por objetivo a melhoria destes.

No espectro de ações, tanto auditorias internas privadas quando públicas estão alinhadas em examinar controles internos promovendo melhorias em eficácia, eficiência e efetividades de suas ações, além de ajudar a administração na prevenção de fraudes e por fim, em função de consultoria, assessorando a alta administração nas oportunidades de melhorar sua operatividade.

Assim, as atividades de auditoria interna não se limitam a mera conformação das demonstrações contábeis, tendo por base uma variedade multidisciplinar de áreas que podem ser objeto de verificação.

Outro ponto importante de ação da auditoria interna está em sua frequência. Por conta de integrar a entidade auditada, os auditores internos acabam realizando a atividade com uma frequência maior do que os auditores externos. Isso culmina também em trabalhos relativamente mais profundos e que exploram tanto o conhecimento dos auditores sobre a entidade quanto produzem resultados normalmente relevantes para a consecução dos objetivos empresariais.

Do ponto de vista da auditoria interna privada, os esforços restam concentrados na melhoria dos processos para produção de lucro. Este aspecto ressalta a função consultoria muito presente nos trabalhos das auditorias internas privadas.

Além disso, existe a realização de inspeções com foco em erros e fraudes. Cabe lembrar, que este tipo de detecção é um dos grandes motivos da ascensão das auditorias internas, pois grandes escândalos impulsionaram a melhoria dos controles internos das empresas. Um caso específico foi a edição da Lei Sarbanes-Oxley nos Estados Unidos que, após os casos de empresas como a Enron, Worldcom e Arthur Andersen, estendeu seus efeitos a outras do mundo inteiro que participavam do mercado americano, conforme explicam Silva e Machado (2008):

Com o advento da SOX, as empresas passaram a ter que se adaptar a um cenário de mudanças, principalmente no setor da auditoria interna, onde precisaram ter uma definição clara e detalhada dos controles de cada área, para que assim, pudessem fornecer informações transparentes aos administradores e investidores sobre a situação patrimonial e financeira da empresa.

Pelo lado da auditoria interna pública, existe uma preocupação com a melhoria dos controles internos e processos para que a prestação dos serviços públicos seja aperfeiçoada. Em contrapartida a isso, a função consultoria no setor público ainda é bastante incipiente. Carvalho Neto expõe que atividade de consultoria ainda é uma preocupação recente no setor público e que acaba causando certa apreensão nos órgãos de auditoria interna deste setor por conta da mudança de paradigma da atuação neste tipo de função (informação verbal)¹.

Erros e fraudes também são foco da auditoria interna pública, conforme pode ser visto na NBC T 16.8 – Resolução CFC Nº. 1.135/08:

(f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Não obstante a isto, pode-se dizer que a auditoria interna pública também vem passando por um processo de evolução gradual. A supracitada função de consultoria é uma prova disso. A constante demanda da sociedade por combate a corrupção e melhor prestação de serviços públicos é grande suporte para esse desenvolvimento.

Metodologicamente, a auditoria interna, embora possua formalidades que em geral são definidas em manuais internos, possui uma maior liberdade de ação. Isto significa que o auditor, tem maior flexibilidade na condução dos trabalhos de auditoria interna, necessitando de criatividade para que se possa elaborar testes que comportem a variedade de campos que devem ser observados.

Esta visão é corroborada por Teixeira (2006):

Nesse sentido, o auditor interno deve desempenhar a sua actividade com visão holística e proactiva, antecipando-se aos factos, de modo que a sua opinião seja de fundamental importância nos rumos da organização. Ao mesmo tempo, deverá estar atento a novas tendências no mercado em que a sua organização actua. A sua participação na gestão operacional das organizações deve ir muito além de uma “fiscalização” sobre os processos, actuando em sintonia com as solicitações do mercado, com metas e estratégias bem definidas, que é fundamental para a sobrevivência empresarial.

¹ Informação fornecida por Antônio Alves de Carvalho Neto no IX Fórum Brasileiro da Atividade de Auditoria Interna Governamental, em Brasília, em outubro de 2017.

Em tempo, esta aplicação cabe tanto a auditorias internas privadas quanto públicas, pois como funcionários da empresa auditada, os auditores internos devem ter essa preocupação constante e que deve sim atravessar a barreira de meras exigências legais para que possa prestar uma valiosa contribuição a entidade a que serve, considerando também os usuários externos seja de serviços públicos quanto os interessados em termos empresariais.

Por fim, cabe ressaltar que estes esforços não prescindem a necessidade de que o auditor, mesmo vinculado a instituição a que audita, tenha independência para poder conduzir trabalhos de auditoria que possam ter validade, integridade e relevância. No tópico seguinte será abordada a independência do auditor e as possíveis diferenças entre funcionários os pertencentes ao setor público e ao privado.

3.3 Independência

A independência em auditoria é um conceito normalmente bastante ligado ao conceito externo de fiscalização. Segundo a NBC P 1.2 – Independência:

Entende-se como independência o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são suficientemente, isentos dos interesses das entidades auditadas para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade.

A independência é um fator que colabora de forma importante com os trabalhos e os resultados que dele serão apresentados. Independência quer dizer imparcialidade do auditor no trato com a entidade e seus próprios interesses, também significa objetividade na execução dos trabalhos e por fim integridade que nada mais é do que uma postura de conduta reta e ética.

Dentro do âmbito das auditorias internas o conceito de independência resta um pouco mais complexo, seja por conta do já discutido vínculo empregatício do auditor com a entidade, seja por conta do tipo da diferença do tipo de trabalho desenvolvido pelas auditorias internas.

Embora existam alguns percalços para identificação de independência em atividades de auditoria interna, esta deve sim estar presente no escopo da formação de um bom auditor interno.

Perez Junior (2011) destaca:

A auditoria operacional também é desenvolvida nas entidades por meio de um órgão de auditoria interna, normalmente subordinado ao maior nível hierárquico, conselho de

administração (se houver) ou à presidência, para que os profissionais que integram tal órgão possam desfrutar de maior independência dentro da corporação.

Esta independência dentro da corporação é discutível, pois existem sim determinados acessos que podem ser limitados a auditores internos por conta da própria administração ao qual se subordinam. Neste espectro, pode-se visualizar que existe uma restrição a independência do auditor interno dependendo da situação.

Marques (2010, p. 67) ressalta:

Independência total e completa é impossível, uma vez que implica em liberdade de toda e qualquer dependência, incluindo a dependência financeira, consequentemente, a auditoria interna, sendo funcionário da empresa e recebendo suporte desta, necessita abrir mão de alguma independência, pois, seu detrimento é desempenhar a função de acordo com o objetivo da auditoria.

A persecução de objetivos institucionais e a forma como a alta administração enxerga o resultado ou mesmo direciona os trabalhos de auditoria expõe sobremaneira a forma do vínculo que existe entre auditores e empresas.

Neste momento, quando visualiza-se a diferença de estabilidade empregatícia, começamos a traçar um perfil de diferenciação entre auditores internos públicos e privados no trato das demandas internas.

A relação no setor privado caracteriza-se pela pressão constante e instabilidade empregatícia que em geral impulsionam os funcionários de áreas fiscalizatórias a realizarem, por vezes, o serviço de forma mais conivente. Pelegrini (2013), assim explica esta relação:

O setor privado hoje é marcado pela imprevisibilidade constante o que gera uma fonte continua de instabilidade emocional e psíquica em relação, principalmente, aos empregados.

Lembrando que muito dos escândalos atuais de corrupção que vêm sendo descobertos nos últimos anos vêm ocorrendo também em empresas privadas de grande porte que possuem, em tese, todo um aparato de controle interno, incluindo setores de auditoria interna. O caso da empreiteira Odebrecht é emblemático, pois a empresa simplesmente possuía uma área totalmente voltada à corrupção e pagamento de propinas e isso inclusive nunca foi caso de detecção até para as auditorias independentes externas.

No setor público, a estabilidade do servidor é algo até estarrecedor para aqueles que trabalham no setor privado. Diniz et al (2012) assim descrevem:

No que diz respeito à segurança como fator relevante para o desempenho das funções do servidor público, a estabilidade configura com o objetivo de isentá-los de perseguições políticas ou pressões no ambiente de trabalho, porém, esta acabou por ser amplamente associada apenas a um lado negativo: fator de acomodação ou de não demissão. É comum então ouvir insinuações de que a estabilidade é a vilã do bom serviço público brasileiro.

Aqui temos uma faca de dois gumes: enquanto o fator estabilidade deveria ser algo benéfico nas relações de fiscalização entre auditor interno público e sua instituição, a mesma pressão interna da alta administração persiste através dos cargos políticos, mas a parte disso o fator de acomodação também tem peso relevante nesta equação.

Não ser combativo com a alta administração também pode ser explicado por conta do servidor encontrar-se em uma posição em que não necessita se envolver em problemas ou com complicações desnecessárias.

Um exemplo no setor público pode ser citado é quando analisa-se os trabalhos de auditoria interna em órgãos como Tribunais ou aqueles que possuem viés mais técnico como Agências Reguladoras e percebe-se uma atenção muito voltada para áreas administrativas e pouca relativa a áreas fins. Isso pode ser explicado pela falta de capacitação técnica dos auditores, mas também, veladamente, pelo contrato que diz que a alta administração não deve ser incomodada em assuntos técnicos que são de sua alçada.

Outra posição que por vezes é adotada é a de entrada do servidor no que Ruas (1997) chama paradoxo do governo. Eles assumem posições que muitas vezes são necessárias para seu benefício próprio, o que contrasta com o rígido modelo burocrático pensado para cercear este tipo de iniciativa mas que não conseguiu atingir tal objetivo com efetividade absoluta.

Embora existam motivações diversas que afetam o servidor, deve se ressaltado o dever de denunciar, constante nos art. 116 da Lei nº 8.112 de 11 de dezembro de 1990:

Art. 116. São deveres do servidor:

(...)VI - levar ao conhecimento da autoridade superior as irregularidades de que tiver ciência em razão do cargo;

XII - representar contra ilegalidade, omissão ou abuso de poder.

Parágrafo único. A representação de que trata o inciso XII será encaminhada pela via hierárquica e apreciada pela autoridade superior àquela contra a qual é formulada, assegurando-se ao representando ampla defesa.

Assim, no caso do servidor público não existe a permissão para que se coadune com determinados comportamentos o que eleva sua responsabilidade e a necessidade de aprofundamento dos trabalhos de auditoria interna, especialmente os que têm por fulcro a apuração de irregularidades fraudulentas.

O contraste entre a problemática funcional do auditor no setor público e privado não se difere em termos de resultado embora as motivações mostrem-se desiguais. Ambos os modelos necessitam de independência sim, mas esta requer um vasto repositório de transparência, estrutura, boa governança e profissionalismo dos que estão a frente da posição de auditoria interna.

Intrinsecamente, todos os fatores levantados apontam pra semelhanças nas problemáticas relacionadas a independência dos auditores internos sejam atuantes no setor público ou no setor privado. No entanto, cabe ressaltar que um olhar mais crítico pode levantar algumas oclusões em especial quando nos voltamos para as responsabilidades externas que são envolvidas dentro do trabalho do auditor interno. No próximo tópico discorrer-se-á sobre este aspecto.

3.4 Responsabilidade

A responsabilidade a qual aqui se refere está ligada especialmente aos interessados no trabalho do auditor interno.

Primeiramente, em relação ao controle externo fica claro a tendência de reportação aos usuários internos da informação, especialmente aos conselhos de administração e responsáveis por áreas administrativas e fim.

Esta relação, entretanto, vem mudando, já que pressões externas também passaram a fazer parte do contexto da auditoria interna.

No setor privado, essa mudança vem sendo discutida na mesma vertente que veio promover um aumento das ações relacionadas a corrupção. Os órgãos de auditoria interna tem um aumento significativo na sua demanda por melhor atuação neste espectro embora isso não seja

algo atual mas que faz parte da própria natureza da auditoria interna conforme explicam Pereira e Amorim (2009):

Em toda a evolução da Auditoria Interna, houve grandes alterações de comportamento da sociedade em que está inserida, porém ainda hoje é possível observar que os primeiros objetivos pelos quais foram constituídas continuam fazendo parte do seu cotidiano. Tais objetivos podem ser relacionados com os levantamentos, a detecção, verificação e comunicação de erros e fraudes dentro das organizações.

Importante neste momento destacar que os usuários interessados na informação prestada pela auditoria interna privada, não são muito diferentes daqueles normalmente listados como os que utilizam informações contábeis. Macêdo et al (2008) elencam:

Através do pronunciamento da Estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC – cita entre os usuários das demonstrações contábeis os investidores atuais e potenciais, empregados, governos e suas agências e o público. Estes usuários utilizariam os relatórios contábeis para satisfazer algumas, dentre as diversas, de suas necessidades de informações.

Embora o apresentado corrobore com uma maior responsabilidade do auditor interno privado com o público externo, este ainda está tem as atenções voltadas principalmente aos órgãos internos aos quais se vinculam. Em que pese isto não ser um demérito tendo em vista quais são os objetivos principais das atividades de auditoria interna, vale ressaltar que a ética e a necessidade de uma prestação de serviços que reflita os valores internos da entidade cada vez mais pressionam o auditor interno a lidar também com o mundo fora da empresa de forma a não apenas agregar valor.

A forma de relação com o público externo todavia possui viés financeiro e por vezes o ambiental, em que se busca que a empresa seja preocupada com o ambiente que explora mas que também tenha cuidado com o investimento de seus acionistas e a saúde e continuidade da empresa.

No setor público, por outro lado a sociedade em geral encontra-se interessada na produção e nas entregas realizadas pelos órgãos públicos. No caso da auditoria interna pública, trabalhar para que processos sejam melhorados, serviços sejam melhores prestados e que para que fraudes e erros sejam detectados é uma obrigação contratual do servidor público auditor interno.

A investidura em cargo público traz consigo a responsabilidade civil-administrativa que decorre de atos comissivos e omissivos que sejam praticados durante o desempenho da função (ALEXANDRINO e PAULO, 2008).

Desta forma, o auditor público como servidor volta-se em especial para o ambiente externo pois a necessidade de se prestar serviços de qualidade e com eficiência financeira sempre reflete na sociedade.

Em comparação ao setor privado, pode-se traçar um perfil de maior responsabilidade externa para o auditor público. Como mostrado anteriormente, o auditor interno privado possui ação e finalidades muito próximos aos que trabalham no setor público, mas em termos de comprometimento com a administração com a qual trabalho fica latente que o primeiro é mais atrelado a empresa com a qual mantém vínculo.

O auditor interno servidor público deve ser movido pelo interesse público e isso significa muitas vezes mostrar desapego com práticas consideradas costumeiras e não se abster de entrar em conflito com administração de órgãos públicos quando isso for necessário para que eficiência e melhoria de qualidade dos serviços sejam priorizados em detrimento de segurança e estabilidade empregatícia.

Logicamente, o servidor ao vestir a camisa da sociedade que arca com os custos tanto do seu trabalho quanto do que é decidido em escala política enfrenta resistência dos seus pares por conta da essência do serviço público que ainda conta com muitos elementos patrimonialistas e mesmo outros irracionalmente burocráticos.

Por fim, cada vez que se trabalha na comparação entre setor público e privado, a divergência entre a natureza dos patrimônios que se trabalham é algo relevante e que faz com que as ações dentro destes setores possuam objetivos diferentes e conflitantes do ponto de vista comparativo. O próximo tópico abordará o patrimônio das entidades que são alvos do exame comparativo realizado neste trabalho.

3.5 Patrimônio

A natureza do patrimônio com o qual o auditor trabalha faz bastante diferença no foco que deve ser aplicado durante análises e procedimentos. Aqui o enfoque estará no patrimônio em duas formas: pública e privada.

O estudo do patrimônio em si, remonta normalmente ao estudo da ciência contábil. O patrimônio (ou azienda) é o objeto da contabilidade. Assim explica Ferreira (2010):

Em resumo, por meio da Contabilidade, podemos ter o controle e o conhecimento detalhado do estado em que se encontra um patrimônio e acompanhar sua evolução, seja na exploração de um determinado negócio, seja em nossa própria residência.

A auditoria também por remeter ao estudo da contabilidade, sendo considerada técnica desta, tem uma relação bastante próxima com o patrimônio.

O patrimônio pode ser definido como o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma entidade ou mesmo de uma pessoa. Vale perceber que esta definição é aplicável tanto a entes privados quanto aos públicos. O controle patrimonial é peça fundamental para que as entidades alcancem seus objetivos.

A própria forma de utilização do patrimônio é baseada na premissa de que determinada empresa deve utilizá-lo de forma que bens e direitos sejam ampliados e obrigações sejam restritas a necessidade.

Esta última explicação aplica-se essencialmente a ótica privada na utilização do patrimônio. Empresas privadas, normalmente, possuem o foco em realizar lucros e para este fim adquirem obrigações. Produção de bens, vendas, empréstimos para capital de giro, estas são algumas das transações comuns em empresas privadas.

O auditor interno privado tem, neste sentido, um trabalho voltado para este tipo de objetivo. Melhorar processos de trabalho, promover consultorias que ajudem na eficiência de vendas, detectar erros que estejam consumindo o capital, são alguns dos trabalhos do auditor interno privado ao se voltar para a proteção do patrimônio da entidade ao qual está vinculado.

De toda forma, a função do patrimônio e do próprio auditor na administração privada parece bastante claro, tendo em vista a própria lógica que emana do mercado financeiro. Essa constante proteção, o controle orçamentário, inovação e a economia financeira são ditames que ajudam as empresas que vivem em ambiente de competição.

Em contrapartida, no setor público existem diferenças importantes quando nos referimos a patrimônio público.

Primeiramente, podemos suscitar a definição dada pela NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação (atualmente revogada pela NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL):

Patrimônio Público: o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Este conceito é bastante abrangente e até mesmo semelhante aos presentes no caso do patrimônio privado. O grande diferencial encontra-se justamente na inerência a prestação de serviços, o negócio típico da administração pública. Esta definição também engloba as empresas públicas que exploram o mercado econômico e que, portanto, se assemelham as empresas privadas com quem competem. Focar-se-á nas prestadoras de serviço público.

O patrimônio público não deve ser confundido com o patrimônio particular. Carvalho (2014) assim expõe:

Nessa linha de raciocínio temos que os bens, os direitos e as obrigações pertencentes aos Entes Federados não se confundem com o dos particulares, ou seja, o patrimônio público não pertence a nenhum gesto, político ou detentor de mandato, mas sim a sociedade.

Essa característica é importante de ser ressaltada pois não há o que se falar em obtenção de lucro ou mesmo economia. O orçamento público deve ser equilibrado de forma que todas as receitas sejam despendidas em prestação de serviços e melhorias a sociedade que é a real dona dos recursos que são administrados por gestores públicos.

Este equilíbrio, todavia, não deve ser base para que o gestor dos recursos públicos se desvie da finalidade da aplicação do patrimônio público que nada mais é que a prestação de serviços conforme explicam Sakai e Nunes (2012):

Diante do que fora exposto, não há dúvida de que o equilíbrio orçamentário constitui princípio jurídico a ser perseguido pela administração pública, porém sempre tendo em conta que tal princípio deve conviver e integrar-se a outros tantos, de modo a que não sirva de desculpa para o Estado se afastar do cumprimento de sua função primordial – a de oferecer aos cidadãos, de forma igualitária, os serviços básicos que são a própria razão da existência da máquina estatal.

Dessa feita, não incomumente a administração pública seja por conta de má gestão, seja por corrupção ou fatores externos se encontra em déficit constante. Assim com recursos escassos e uma pressão cada vez maior da sociedade por maior oferta de serviços e bens, resta aos políticos e gestores tomarem decisões que possam maximizar o bem-estar social sem prejudicar e manter o supracitado equilíbrio.

Esta forma diferenciada de se administrar o patrimônio público afeta sobremaneira o trabalho do auditor interno público. A administração gerencial com foco em resultados vem corroborar com este cenário de dificuldades e neste sentido a auditoria interna em todas as suas funções tem o dever de auxiliar na melhoria de serviços e na eficiência econômica destes.

Todavia, embora o trabalho da auditoria interna pública pareça óbvio, existem dificuldades na sua aplicação real. Algumas práticas ainda existentes na administração pública prejudicam que as medidas e relatório de auditoria sejam levados com a seriedade necessária.

No próximo tópico serão discutidos os resultados e recomendações das auditorias internas visando aprofundar a discussão sobre as divergências apontadas até o momento.

3.6 Resultados e Recomendações

O processo de auditoria em qualquer de seus tipos segue o básico padrão de se buscar critérios para que se possa obter evidências que comparem a situação real com o critério selecionado. Esse processo culmina na elaboração de um relatório final que traz o resultado do confronto propiciado por critérios e situação encontrada.

Dentro desse relatório não incomumente são encontradas recomendações que tem o papel de ajudar a instituição auditada a dirimir certa situação. Tais recomendações, como o próprio nome diz, não são vinculativas e por vezes são até mesmo objeto de resistência de gestores e dependem bastante do nível de conhecimento do auditor sobre o processo auditado.

Em termos, o tipo de auditoria realizado faz diferença para a existência ou não de recomendações. Auditorias externas de cunho financeiro normalmente não englobam recomendações. Estas, em geral, encontram-se em auditorias operacionais e de conformidade especialmente no setor público.

Por tratarem de auditorias sobre objetos diversos, as auditorias operacionais e de conformidade visam contribuir, sobretudo, com a eficiência, eficácia e efetividade das ações da

empresa seja em setores fins seja em atividades administrativas. Também podemos associar estes tipos de auditoria a trabalhos normalmente realizados por auditorias internas, que por possuírem maior grau de conhecimento da instituição, debruçam-se com mais profundidade sobre os temas destes tipos de trabalho.

O relatório de auditoria em si, apesar de possuir determinadas formalidades e requisitos que devem ser cumpridos e que estão espalhados em diversas Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, não possui um padrão fechado para entrega.

No caso da auditoria interna seja pública seja privada, o relatório de auditoria, a depender do objetivo específico do trabalho, assume formas diversas que devem logicamente transmitir com coerência a análise realizada pelo auditor.

Assim, no caso específico dos relatórios fica mais difícil tecer comparação entre diferenças privadas e públicas por conta da variedade de assuntos e formatos que os relatórios de auditoria podem assumir.

Em todo caso, o aspecto de recomendações muito presente nos relatórios de auditoria interna acaba sendo um ponto de foco para analisar possíveis divergências neste quesito.

Com foco nas recomendações o que se observa de forma mais acintosa relaciona-se com as possibilidades e natureza dos patrimônios empregados nas entidades.

Em primeiro lugar, em auditorias internas privadas as recomendações em geral tem que se basear no cenário competitivo por onde a empresa trafega, considerando aspectos como salários, número de funcionários, posição no mercado, possibilidades financeiras de investimento entre outros.

Assim, nada adianta o auditor e sua equipe tecerem recomendações que na prática não possam ser executadas tais como, por exemplo, solicitar o aumento de pessoal em um momento difícil na empresa e que a posicione defensivamente em termos financeiros.

Isso tem que ser a preocupação típica do gestor privado que normalmente se ocupa de temas relevantes para entidades que trabalham com lucro e acionistas externos.

Na contramão destes conceitos o auditor interno público trabalha com princípios que visam primeiramente a boa prestação de serviços públicos. As entidades públicas em geral (com exceção das empresas públicas e sociedades de economia mista) não trabalham com a vertente do lucro e devem utilizar o orçamento que recebem em sua totalidade na gestão de projetos,

manutenção de estradas e no oferecimento de serviços que bem destine os recursos aplicados pelos cidadãos através de impostos, taxas e contribuições.

Como já discutido anteriormente o cenário de dificuldades econômicas também atinge o setor governamental. Assim, conceitos de economia, eficiência, eficácia e efetividade também afetam o modelo gerencial comumente associado a Administração Pública.

Não obstante a isso, a aproximação conceitual com o setor privado acaba minada por alguns aspectos que mesmo com a mudança de mentalidade da gestão pública ainda permanecem. Entre estes podemos discutir primeiramente o quadro de funcionários.

Os servidores públicos por conta de ditames constitucionais e legais como a estabilidade passam por processos extremamente dificultosos para que possam ser demitidos. Desta feita, uma auditoria que recomende a diminuição do quadro de servidores e até mesmo o remanejamento destes para outras funções dificilmente prosperará na prática. Funções que hoje não teriam mais utilidade acabam vigendo até a aposentadoria do servidor por impossibilidade do gestor tomar decisões sobre este tipo de corte.

Além disso, os próprios cargos de gestão sofrem de influências externas como a da política, que sempre domina as ações nos cargos mais hierarquicamente superiores dos órgãos, criando por vezes funções sem real necessidade apenas para abarcar apadrinhados políticos.

Outro aspecto relevante dentro desta discussão encontra-se no engessamento orçamentário que, apesar de parecer possuir um escudo dentro do tradicional princípio orçamentário da não afetação da receita, na prática contém uma vinculação extrema e que dificulta variações no tamanho dos investimentos realizados em determinadas áreas.

Esta dificuldade é reforçada quando se analisa o atual avanço da gestão de custos no setor público e questiona-se quais resultados podem ser realmente colocados em prática tendo em vista as dificuldades de remanejamento orçamentário.

Neste quesito, fica claro que o auditor interno público deve levar em consideração que existem fatores que importam sobremaneira no momento da confecção de recomendações. A evolução da função consultoria, a importância que auditoria vem ganhando nos últimos anos e a necessidade de eficiência administrativa e nas áreas fim são marcos que contribuem para percepção de que o auditor deve trabalhar com objetivos claros, evitando ser apenas mais uma parte da organização mas uma função de real importância dentro das organizações.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo verificar possíveis diferenças nas atividades e conceitos de auditorias internas públicas e privadas.

Observou-se que a base da teórica da auditoria que seria o princípio de seleção de critérios, comparação destes com situação encontrada e produção de relatório de auditoria se mantem de certa feita intacta.

Todavia, algumas nuances especialmente na análise da prática dos trabalhos no dia a dia, no foco e objetivo das incursões e no próprio ambiente onde os trabalhos de auditorias internas públicas e privadas se realizam, acabam ocasionando alguma ruptura entre as duas atividades.

Algumas diferenças puderam ser observadas no ponto de vista da atuação profissional, especialmente na forma de contratação, nas habilidades requeridas e no princípio da legalidade que afeta a atuação do servidor público.

Em termos de ação e finalidade foi levantada a diferenciação por meio dos objetivos do setor privado, geralmente voltado para o lucro, e do setor público, interessado na prestação de serviços e manutenção com base no valor tomado da sociedade.

Do ponto de vista da independência, foi verificada divergência especialmente no ponto a que se refere a medida de que o auditor interno público ou privado deve manter-se fiel a sua vinculação a entidade, sendo o auditor público em especial alguém que possui grande responsabilidade com seu público externo.

Por fim, ressaltou-se aspectos de diferença entre o patrimônio público e o privado que por possuírem naturezas e objetivos diferentes também influenciam nas decisões do auditor. Além disso, o cuidado com recomendações e o foco destas foi outro ponto de separação entre as atividades tendo em vista as necessidades e limites de cada setor.

Conclui-se ressaltando que o foco na diferenciação entre estes objetos por muitas vezes está em discriminar apenas atividades de auditoria externa e interna. Assim o presente trabalho não teve a intenção de esgotar a interação com o tema, sendo, portanto, sugerido o aprofundamento dos estudos com relação a esta discussão.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 15ª edição. Niterói, RJ: Impetus, 2008.

ALVES, Ana Lilian Zucareli Sousa; REIS, Jorge Augusto Gonçalves dos. **Auditoria Interna no setor público**. IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós Graduação, São José dos Campos/SP, 2005. Disponível em: <biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-63.PDF>. Acesso em: 08 nov. 2017.

ALVES, Felipe Dalenogare. **Discrecionalidade administrativa, conceitos jurídicos indeterminados e a possibilidade de controle jurisdicional**. 1ª. Ed. São Paulo: Perse, 2012.

BRASIL. Lei nº 8.112/1990, de 11 de dezembro de 1990. **Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8112cons.htm> Acesso em: 20 out. 2017.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil**. Revista do Serviço Público. Revista do Serviço Público, 49(1), janeiro 1998: 5-42. In Vera Petrucci e Leticia Schwarz, orgs. (1999) Administração Pública Gerencial: A Reforma de 1995. Brasília: Editora da UNB e ENAP. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/papers/1997/97.Reforma_gerencial-RSP.pdf> Acesso em: 17 nov. 17.

CARVALHO NETO, Antônio Alves de et al. **Auditoria Governamental**. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 2011. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A250D20C48015124E54E4776A5>>. Acesso em: 24 fev. 2017.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública**. 6.ed. - Rio de Janeiro : Ed. Impetus, 2014.

Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC Nº. 986, de 21 de novembro de 2003. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna**, Brasília: 2003.

Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC Nº. 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**, Brasília: 2008.

Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC Nº. 1.135, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno**, Brasília: 2008.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Auditoria e Governança Corporativa**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012. 252 p.

COSTA, Soraya. **A AUDITORIA EXTERNA COMO INSTRUMENTO DE AUXÍLIO NA GESTÃO DE CONDOMÍNIOS**. 2004. 64 f. Trabalho de conclusão de curso (Ciências Contábeis)-CENTRO SÓCIO ECONÔMICO, UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA, Florianópolis, 2004.

D'AVILA, Marcos Zahler; OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins de. **Conceitos e técnicas de Controles Internos de Organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

DINIZ, Talita da Gama Silva et al. **Estabilidade no Emprego e o Comportamento do Servidor Público Municipal**. In: IX SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA - SEGeT, 2012, Resende. Anais do IX SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA - SEGeT. Resende: AEDB, 2012.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade básica: finalmente você vai aprender contabilidade : teoria e questões comentadas: Conforme a Lei das S/A, normas internacionais e CPC**. 8.ed. - Rio de Janeiro : Ed. Ferreira, 2010.

GALO, Gisele Cristiane; BARBOSA, Roseli Aparecida de Oliveira. **Auditoria interna e externa**. 2010; Iniciação Científica; (Graduando em Ciências contábeis) - FACULDADES INTEGRADAS DO VALE DO IVAÍ; Orientador: Nanci Ribeiro Prestes. Disponível em: <<http://www.univale.com.br/portalnovo/images/root/anaisadmix/5.pdf>> Acesso em: 08 nov. 2017.

International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai). **Implementation Guidelines for Performance Auditing (ISSAI 3000)**. Viena, 2004. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25D576099015D57A520E424FD>>. Acesso em: 21 nov. 2017.

JUND, Sérgio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 950 questões**. 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 816 p.

MACÊDO, João Marcelo Alves et al. **Informação contábil: usuário interno, externo e o conflito distributivo**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v.13, n.3, p.1, set./dez., 2008.

MARQUES, Wagner Luiz. **Auditoria**. 2010. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=m4lWBQAAQBAJ&pg=PA67&dq=independencia+auditoria+interna&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwi6-s31u8XXAhWB1CYKHboqBBoQ6AEIKzAB#v=onepage&q=independencia%20auditoria%20interna&f=false>> Acesso em: 17 nov. 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 30ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MÜLLER, Aderbal N.; PENIDO, Eduardo. **Auditoria integral – A metodologia GAP**. Curitiba: Juruá, 2005. 216 p.

OLIVEIRA, Werles Xavier de. **A importância da auditoria governamental como ferramenta de controle da administração pública contemporânea: A importância da auditoria governamental no contexto do Programa Nacional de Alimentação Escolar –**

PNAE, executado pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE. 2010. 59 f. Monografia (Especialista em Administração Pública: Controle, monitoramento e avaliação no setor público.)- Universidade Gama Filho, Brasília/DF, 2010. Disponível em: <https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/18937/2010_oliveira_werles.pdf?sequence=1>. Acesso em: 23 fev. 2017.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria das demonstrações contábeis.** 2ª. Ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2011.

PEREIRA, Ingrid Fernanda Nulcão; AMORIM, Luiza Helena Pereira. **A importância da auditoria na detecção de fraudes.** 2009. 81 p. Monografia (Pós-Graduação em Controladoria, Auditoria, Perícia Contábil e Docência Superior)- Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Tuiuti do Paraná, São Luís, 2009. Disponível em: <<http://tcconline.utp.br/media/tcc/2015/07/A-IMPORTANCIA-DA-AUDITORIA-NA-DETECCAO-DE-FRAUDES.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2017.

PELEGRI, Paulo Eduardo Martins. **Capitalismo Trabalhista.** 2013. E-Book. ASIN: B00V0V4C4.

SAKAI, Mariana Katsue ; NUNES, José Carlos Amorim de Vilhena. **O Princípio do Equilíbrio Orçamentário.** Revista Científica Semana Acadêmica , v. 1, p. 1-13, 2012.

SANTANA, Saionária. **A importância da Auditoria Governamental no controle das contas públicas municipais.** 2009. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/a-importancia-da-auditoria-governamental-no-controle-das-contas-publicas-municipais/29257/>>. Acesso em: 23 fev. 2017.

SILVA, Leticia Medeiros da; MACHADO, S. B. Z. . **Um Estudo sobre os Impactos da Lei Sarbanes-Oxley na área de Auditoria Interna de uma Empresa Brasileira com ações negociadas nos Estados Unidos.** 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Gramado, Rio Grande do Sul. 2008.

SOUZA, Rubens. Auditoria. São Paulo: Editora Aúdio Ltda., 2011. 252 p.

TEIXEIRA, Maria de Fátima. **O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz.** 2006. 142 f. Dissertação de Mestrado (Contabilidade e Auditoria), Universidade Aberta, Coimbra, 2006.